



Universidad
Zaragoza

Trabajo Fin de Máster

Dictamen elaborado por

Paula Pintos Lahuerta

Con objeto de

**Efectos jurídicos y tributarios de la disolución del régimen consorcial
aragonés**

Directora

D^a Lucía María Molinos Rubio

Facultad de Derecho

13 de diciembre de 2019

ABREVIATURAS

AJD: Actos Jurídicos Documentados
APZ: Audiencia Provincial Zaragoza
BI: Base Imponible
BOE: Boletín Oficial del Estado
CC: Código Civil
CDFA: Código Derecho Foral Aragón
CE: Constitución Española
DGRN: Dirección General de los Registros y del Notariado
DGT: Dirección General de Tributos
DN: Modalidad Documento Notarial
IIVTNU: Impuesto sobre el Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana
IPC: Índice Precios del Consumo
ISD: Impuesto Sucesiones y Donaciones
LHL: Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales
LIRPF: Ley Impuesto Renta Personas Físicas
RIRPF: Reglamento Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas
RP: Registro Propiedad
STSJA: Sentencia Tribunal Superior de Justicia de Aragón
TPO: Transmisiones Patrimoniales Onerosas
TRLITPOYAJD: Texto Refundido Ley Impuesto Transmisiones Patrimoniales Onerosas y Actos Jurídicos Documentados
TRLRHL: Texto Refundido Ley Reguladora de Haciendas Locales

ÍNDICE

I.	ANTECEDENTES DE HECHO CON INDICACIÓN DE LA DOCUMENTACIÓN DE PARTIDA Y LOS HECHOS Y CIRCUNSTANCIAS A CONSIDERAR.....	3
II.	CUESTIONES QUE SE PLANTEAN:.....	5
III.	NORMATIVA APLICABLE:.....	6
IV.	FUNDAMENTOS JURÍDICOS	7
1.	Efectos civiles del establecimiento de una pensión compensatoria a favor de Doña Eugenia y de una pensión de alimentos a favor de las dos hijas menores de edad.	7
A.	Pensión compensatoria a favor de Doña Eugenia.....	7
B.	Pensión de alimentos a favor de las hijas menores de edad.....	10
2.	Disolución y liquidación de los bienes consorciales	12
3.	Efectos tributarios de la pensión compensatoria y de alimentos	19
4.	Efectos tributarios de la disolución y liquidación del consorcio conyugal.....	22
V.	CONCLUSIONES.....	29
VI.	BIBLIOGRAFÍA	32

A. ANTECEDENTES DE HECHO CON INDICACIÓN DE LA DOCUMENTACIÓN DE PARTIDA Y LOS HECHOS Y CIRCUNSTANCIAS A CONSIDERAR

PRIMERO.- Doña Eugenia Vidal Sánchez y Don Mariano Pérez Villalba, contrajeron matrimonio en fecha 23 de julio de 1996 en Zaragoza. Tras 23 años de matrimonio, han otorgado convenio regulador de divorcio de mutuo acuerdo en el que se procede a la disolución y liquidación de la sociedad de consorciales.

Doña Eugenia y Don Mariano, una vez constituido el consorcio conyugal adquirieron en fecha 1998, la vivienda que posteriormente constituyó el domicilio familiar, ubicado en Paseo Sagasta nº 45. Dicha vivienda, estaba gravada por un préstamo hipotecario suscrito con una entidad financiera que fue cancelado previamente a la disolución del consorcio conyugal.

En el convenio regulador, se ha procedido a formular un inventario compuesto únicamente por el activo, sin ser necesario aludir al pasivo, como ya se ha explicado. Se expone en el presente el inventario con los bienes que componen la sociedad conyugal y su respectivo valor económico. Según estos datos, se ha procedido a la adjudicación de los bienes a cada una de las partes de la siguiente forma:

- 100 por cien de la vivienda habitual a favor de Eugenia Vidal Sánchez
- 100 por cien de la cuenta corriente a favor de Mariano Pérez Villalba
- 100 por cien del vehículo a favor de Mariano Pérez Villalba

Fruto del matrimonio, nacieron dos hijas, Silvia y Carolina, que en la actualidad tienen 16 y 17 años respectivamente, y que conviven con Doña Eugenia, por no estar emancipadas, y estar declarada por resolución judicial la custodia individual de las mismas a favor de la madre.

SEGUNDO.- Durante 23 años de matrimonio, doña Eugenia, licenciada en derecho decidió no ejercer su profesión para atender al cuidado del hogar y de sus hijas, por el contrario, don Mariano, licenciado en económicas, trabajó en una entidad financiera, donde ha desempeñado el cargo de responsable del departamento de riesgos financieros. Esta situación motiva la concesión por homologación judicial del convenio

regulador, de una pensión compensatoria de pago único en favor de doña Eugenia por un importe de 30.000 euros.

TERCERO.- Los cónyuges no han otorgado capitulaciones matrimoniales, por lo que les ha sido de aplicación el régimen económico matrimonial establecido por las normas de derecho Foral Aragonés, este es, régimen económico de consorciales. Asimismo, se ha regido por las normas de derecho Foral Aragonés por tener ambos contrayentes vecindad civil en Aragón.

CUARTO.- Que los solicitantes al llegar a este proceso de divorcio, pretenden la separación de sus patrimonios y adquirir los bienes que se les adjudican por la disolución de su sociedad de consorciales.

QUINTO.- Como consecuencia del reparto de los bienes, se ha manifestado un exceso de adjudicación a favor de Doña Eugenia Vidal Sánchez, tal y como se deriva del inventario, por resultarle asignada la vivienda habitual, derivada de la adjudicación de una cuota de participación diferente a la mitad que le corresponde por su participación en la sociedad de consorciales.

SEXTO.- Se establece en el convenio regulador una pensión de alimentos a favor de las dos hijas que tienen en común los solicitantes, por importe de 300 euros para cada una de ellas.

Por todo ello, se solicita la liquidación de los bienes que forman parte del consorcio conyugal y su implicación civil y tributaria con respecto a cada una de las partes de la sociedad de consorciales disuelta, optando por la solución más favorable para las partes, en virtud de las circunstancias planteadas al caso.

Del inventario que compone el consorcio de gananciales, se encuentran los siguientes bienes y obligaciones:

ACTIVO	
Vivienda habitual, garaje y trastero	(200.000,00 €)
Cuenta corriente IBERCAJA	(130.000,00 €)
Vehículo Mercedes	(48.000,00 €)
378.000,00 €	

Ascendiendo el total de los bienes a la cantidad de 378.000,00 euros, corresponde a Doña Eugenia 200.000,00 euros y a Don Mariano 178.000,00 euros, representando el 53 y 47 por ciento, respectivamente, por haberlo acordado libre y voluntariamente, mediante pacto en su convenio regulador de divorcio.

B. CUESTIONES QUE SE PLANTEAN:

- I. Efectos civiles del establecimiento de una pensión compensatoria a favor de Doña Eugenia y de una pensión de alimentos a favor de las dos hijas menores de edad.
- II. Disolución y liquidación de los bienes consorciales
- III. Efectos tributarios de la pensión compensatoria y de alimentos
- IV. Efectos tributarios de la disolución y liquidación del consorcio conyugal

C. NORMATIVA APLICABLE

La normativa que resulta de aplicación al supuesto que se nos plantea, es de ámbito estatal y autonómico, como consecuencia de la cesión de competencias que dispone la Constitución Española en su artículo 149.1.8.ª, en materia civil y de las relaciones jurídico-civiles relativas a las formas de matrimonio. En particular, a través del Estatuto de Autonomía de Aragón, en su artículo 71, apartado 2, se cede a Aragón, la competencia exclusiva de: *Conservación, modificación y desarrollo del Derecho Foral aragonés, con respecto al sistema de fuentes*”, puesto de manifiesto en el Código del Derecho Foral de Aragón.

Normativa estatal:

- Constitución Española, 1978.
- Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio.
- Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de Personas Físicas y se modifica el Reglamento de Planes de Fondos de Pensiones, aprobado por Real Decreto 304/ 2004, de 20 de febrero.
- Real Decreto de 24 de julio de 1889 por el que se publica el Código Civil. Legislación consolidada.
- Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.
- Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales.
- Real Decreto-ley 17/2018, de 8 de noviembre, por el que se modifica el Texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre.

Normativa autonómica’:

- Ley Orgánica 5/2007, de 20 de abril, de Reforma del Estatuto de Autonomía de Aragón.
- Decreto Legislativo 1/2011, de 22 de marzo del Gobierno de Aragón, por el que se aprueba con el título de “Código de derecho foral de Aragón”, el Texto Refundido de las Leyes civiles aragonesas.
- Decreto Legislativo 1/2005, de 26 de septiembre, del Gobierno de Aragón, por el que se aprueba el texto refundido de las disposiciones dictadas por la Comunidad Autónoma de Aragón en materia de tributos cedidos.
- ORDEN HAP/1831/2018, de 7 de noviembre, por la que se dispone la publicación del Texto actualizado de las disposiciones dictadas por la Comunidad Autónoma de Aragón en materia de tributos cedidos.

D. FUNDAMENTOS JURÍDICOS

I. Efectos civiles del establecimiento de la pensión compensatoria a favor de Doña Eugenia y de pensión de alimentos a favor de las dos hijas menores de edad.

❖ Pensión compensatoria a favor de Doña Eugenia

El precepto 83 CDFA establece la posibilidad de asignar una pensión compensatoria al progenitor al que la ruptura de la convivencia le haya producido un desequilibrio económico con respecto al otro, y que se manifieste en un empeoramiento en su situación anterior a la convivencia.

Existen diversas posiciones doctrinales con respecto a la naturaleza de la pensión compensatoria, en cuanto a su naturaleza y finalidad.

La pensión alimenticia¹, destinada a satisfacer aquellas situaciones de necesidad del cónyuge, que se encuentra en una situación económica de desequilibrio, tras la ruptura matrimonial; lo cual conlleva el mantenimiento de los deberes de socorro y ayuda mutua entre los ex cónyuges.

Por otro lado, la indemnizatoria, como consecuencia del daño que provoca la separación o divorcio a uno de los cónyuges, en este caso, a Doña Eugenia, por generarle un desequilibrio económico aparejado a un empeoramiento con respecto a su situación durante el matrimonio.

Otros autores defienden su carácter compensatorio², que tiene como finalidad aliviar que la ruptura matrimonial provoque un descenso en el nivel de vida del cónyuge desfavorecido con respecto al que gozaba durante el matrimonio.

La pensión compensatoria regulada en el artículo 83 CDFA, puede tener un contenido patrimonial, periódico o de única entrega, siempre que se cumpla con su finalidad. Dicha pensión tiene su causa como ya hemos adelantado previamente, cuando se haya producido un empeoramiento con respecto a su situación anterior al matrimonio, como resultado de un proceso de divorcio o separación matrimonial. La figura objeto de análisis, tiene la finalidad de sufragar el desequilibrio del status quo creado por la separación de los cónyuges. Como ocurre en el caso de Doña Eugenia que, pudiendo haberse dedicado a ejercer la abogacía, se dedicó, vigente el matrimonio, a las tareas del hogar y cuidado de las hijas, cuyo cometido le impidió desarrollar aptitudes jurídicas profesionales. Dicha dedicación, entre otras, genera en Doña Eugenia, conforme a la legislación estatal, en concreto conforme al artículo 1438 CC, el derecho a recibir una compensación.

Como hemos adelantado, el desequilibrio económico es lo que genera el nacimiento del derecho a la pensión compensatoria, y ha de producirse en el momento de la ruptura del nexo matrimonial. Dicha pensión, puede tener carácter indefinido, temporal o satisfacerse a través de una prestación única, según lo dispuesto en el convenio regulador otorgado por las partes o en la sentencia judicial de divorcio.

¹ APARICIO AUÑÓN, E. (1999). “La pensión compensatoria”, *Revista de Derecho de Familia: Doctrina, Jurisprudencia, Legislación*, nº 5. p. 31.

² MARTINEZ DE AGUIRRE ALDAZ, C. (2013). “Régimen común a la nulidad, separación y el divorcio”, en MARTINEZ DE AGUIRRE, C., PÉREZ ÁLVAREZ, M.A., DE PABLO CONTRERAS, P. (Coord.), *Curso de de Derecho civil, IV. Derecho de familia* (pp. 191-198). Editorial Colex, Madrid, p. 193.

Visto que las partes han pactado en el convenio regulador la concesión de una pensión compensatoria de D. Mariano a favor de Doña Eugenia, a través de una prestación única, se ha de atender para su oportuna concesión, a los siguientes parámetros conforme al artículo 83 CDFA:

- a) Los recursos económicos de los padres
- b) La edad del solicitante, sus perspectivas económicas y las posibilidades de acceso al mercado de trabajo.
- c) La edad de los hijos
- d) La atribución del uso de la vivienda familiar
- e) Las funciones familiares desempeñadas por los padres
- f) La duración de la convivencia

Del mismo modo, el artículo 97 Cc. lo califica como derecho a una compensación, y se consolida su naturaleza compensatoria-indemnizatoria con respecto al perjuicio ocasionado a un cónyuge que sufre la consecuencia de la ruptura matrimonial. Por tanto, lo que precisa dicha compensación es la existencia de desigualdad entre las partes como consecuencia de la separación o divorcio, y en esta línea, el cónyuge que se encuentra en una situación desfavorecida, se constituya como el acreedor de una pensión, no obstante, no se centra en equiparar los patrimonios de las partes económicamente³.

Pues bien, conforme a dichos parámetros, la situación en la que se encuentra Doña Eugenia propicia en todos los sentidos la compensación económica por parte de D. Mariano, debido a que actualmente Doña Eugenia tiene en el momento de la disolución del condominio matrimonial 53 años. Como cualificación profesional tiene la carrera de derecho, sin embargo, nunca se ha dedicado a ello por estar al frente del cuidado del hogar y de sus hijas menores de edad, que en este momento tienen 16 y 17 años, por lo que en estos momentos, es inviable que pueda acceder a un empleo ya que no tiene experiencia profesional en el sector, y ningún despacho va a contratarle en su categoría profesional. Además, no resulta fácil iniciar su propio negocio, dada la carencia de experiencia en el sector, y además, debido a que no dispone de medios para mantenerse. Por el contrario, D. Mariano teniendo un trabajo fijo puede asumir dicha compensación, debido a que él no ha percibido un empeoramiento con respecto a su situación

³ ZARRALUQUI SÁNCHEZ-EZNARRIAGA, L. (2001). *La pensión compensatoria de la separación conyugal y el divorcio (naturaleza jurídica, determinación, transmisión y extinción)*, Editorial Lex Nova, Valladolid, p. 142.

matrimonial, sino todo lo contrario, se ha seguido formando en su profesión, llegando a ser responsable de un departamento de riesgos financieros.

Con respecto a la forma de pago de la pensión que se contemplan en el ordenamiento jurídico español, con el objetivo de paliar el desequilibrio económico tras la separación, se ha determinado por los cónyuges y ha sido homologado por el Juez, el pago de la misma a través de una cantidad única, que puede realizarse de una vez o fraccionado en distintos plazos. Se ha pactado este modo de pago, al disponer D. Mariano de un trabajo fijo, que le permite una estabilidad económicamente alta.

Como consecuencia, al realizar el pago del importe íntegro de la pensión compensatoria en una sola cuota, Doña Eugenia, que se encontraba en una situación de desequilibrio económico, podrá disponer de forma libre de dicha pensión, lo cual conllevará a la desaparición del vínculo económico entre los cónyuges.

En definitiva, es indudable el desequilibrio económico entre los cónyuges como consecuencia del matrimonio, siendo Doña Eugenia la parte que ha sufrido el empobrecimiento, por lo menos temporal, y que conforme a la normativa mencionada, tiene derecho a una compensación económica en virtud de una prestación única.

❖ Pensión de alimentos a favor de las hijas menores de edad

Con respecto a la pensión de alimentos como obligación legal y personal de asistencia a los hijos menores, se refiere el artículo 93 apartado primero y el artículo 154 del Cc. y el artículo 39.3 CE.

Dentro del derecho estatal, nos centramos en la comunidad autónoma de Aragón que dispone de una legislación específica conforme al Decreto Legislativo 1/2011, de 22 de marzo, del Gobierno de Aragón. En esta normativa, en el apartado denominado “derechos de crianza y autoridad familiar”, destaca como aspecto característico de la legislación autonómica un límite de edad establecido que ha de tenerse en cuenta a la hora de mantener la pensión alimenticia, conforme al artículo 66 y 69 CDFA, este límite se ha establecido en la edad de los veintiséis años, por entenderse que el hijo de los progenitores puede vivir económicamente de forma independiente, sin perjuicio de que se haya pactado otra cosa en el convenio regulador o en la sentencia de divorcio, y teniendo en cuenta el derecho de los hijos a reclamar los alimentos. Ante esta

circunstancia, el CDFA obvia cualquier referencia con respecto a la regulación de alimentos entre parientes, ante lo cual, habrá que aplicar el derecho común del Cc, en sus artículos 142 y siguientes, por razón de la supletoriedad de este régimen común, en defecto de regulación por el código de Aragón⁴.

Siguiendo con el objeto principal, que es la concesión de la pensión de alimentos a favor de las hijas, ésta podrá determinarse, conforme al CDFA en la libertad de pacto, “*standum est chartae*”, lo que se basa en que lo acordado por los padres tendrá carácter prioritario. Además de esto, cabe apreciar la posibilidad de recurrir a la mediación familiar como instrumento facilitador para el acuerdo entre los progenitores, evitando litigios y fomentando las responsabilidades parentales. Es por ello que, en el momento de la ruptura del nexo matrimonial, se priorice la protección máxima de los hijos, tal y como se establece en el artículo 76 CDFA, donde se aclara que “*la ruptura de la convivencia de los progenitores no afectará a los derechos y obligaciones propios de la autoridad familiar*”, incluido lo referente a la manutención de los hijos, estando en armonía con los principios de libertad de pactos, y de lealtad en beneficio de los menores.

Dado que se han respetado los derechos de las hijas en virtud de su protección, nos centramos en los gastos de asistencia a los hijos, regulados en el artículo 82 CDFA y que son determinados por el juez en función de las necesidades de los menores, de sus recursos, y de los recursos económicos que dispongan los padres.

En este sentido, el STSJ Aragón de 9 de mayo de 2014 (EDJ 2014/78321) dispone una contribución del 60-40 por ciento, atendiendo a la desigualdad de los ingresos mensuales de cada uno de los progenitores, sin perjuicio de lo que dispone el artículo 82.1 CDFA el cual se refiere a los recursos económicos y no a los ingresos mensuales.

En cuanto a los gastos extraordinarios de las hijas, éstos deben ser sufragados por los progenitores, de forma proporcional a sus recursos económicos disponibles, haciéndose cargo de los necesarios, el progenitor que haya decidido asumir el gasto, sin perjuicio de los pactos que se dispongan al efecto.

⁴ CALLIZO LÓPEZ, M.ª Ángeles, “Obligación legal de alimentos respecto de los hijos mayores de edad: análisis del artículo 66 de la Ley 13/2006, de 27 de diciembre, de Derecho de la Persona”. *Revista de Derecho Civil Aragonés*, núm. 14, 2008, pp. 61-68.

El Tribunal Superior de Justicia de Aragón, en su sentencia de 17 de junio de 2013 (EDJ 2013/131043), dictamina que: “Ha de reiterarse que la obligación que regula el repetido precepto, que no es la de abono de alimentos en sentido estricto, sino que es análoga a la relativa a los hijos menores, es una prolongación del deber de sufragar los gastos de crianza y educación, una continuación”. Sin embargo, es un pacto habitual, tal y como se recoge en la STSJ Aragón de 9 de mayo de 2012 (EDJ 2012/120623)⁵, afirma que “ en definitiva, como ya habíamos dicho en las sentencias de 30 de noviembre y 30 de diciembre de 2011 para supuestos similares de estudios de especialización, complementarios de cualquier otro tipo, oposiciones posteriores, etc. [...] el deber de proporcionar formación profesional a los hijos, que es la previsión del artículo 69 del CDFA, no se prolonga de forma indefinida, ni hasta que los hijos alcancen la independencia económica, sino por el tiempo normalmente requerido para completar dicha formación, en todo caso con el límite de los veintiséis años de edad. Permanece por tanto, en el artículo 69 del CDFA”.

En definitiva, resulta indudable el hecho de que, por un lado, Don Mariano debe compensar a Eugenia por las desventajas económicas sufridas, a causa de la ruptura matrimonial, como consecuencia de un empeoramiento notorio de su situación anterior al matrimonio. Por otro lado, los cónyuges siendo progenitores de las dos hijas que tienen en común, deben velar por su bienestar hasta su mayoría de edad, o por lo menos hasta que cumplan los 26 años, como ya hemos adelantado, sin perjuicio de que se pacte otra cosa en el convenio regulador o en la sentencia de divorcio, y pudiendo las hijas reclamar en dicho concepto a sus padres. En este último punto, teniendo Doña Eugenia la custodia de las hijas, D. Mariano tendrá que seguir salvaguardando el bienestar de las hijas a través de la pensión de alimentos fijada en 300 euros para cada una.

II. Disolución y liquidación de los bienes consorciales

Los ex cónyuges Doña Eugenia Vidal Sánchez y Don Mariano Pérez Villalba, han instado la disolución de pleno derecho del consorcio conyugal, según lo previsto en los artículos 244 y siguientes del CDFA.

⁵ TENA PIAZUELO, Isaac, *La prestación de “alimentos” a los hijos tras la ruptura de pareja: pensiones, gastos, vivienda. Doctrina y jurisprudencia*. Cizur Menor, Thompson Aranzadi, 2012, pp. 109-111.

La disolución del consorcio aragonés lleva aparejado el proceso de liquidación y división del régimen económico matrimonial. Para ello, los ex cónyuges han de tener en cuenta qué régimen económico regía el consorcio, qué bienes pertenecían a la comunidad y, si alguno de los cónyuges ha saldado alguna deuda que contraía la comunidad con terceros a través de sus bienes privativos, o viceversa, no siendo circunstancia en nuestro caso.

Con respecto al régimen económico matrimonial que se ha aplicado, tiene su sentido por el artículo 9 apartado 2 del C.C., en el que se establece que: “*los efectos del matrimonio se regirán por la ley personal común de los cónyuges al tiempo de contraerlo [...]*”, obviando el resto de apreciaciones dado que no son de aplicación al presente caso, podemos asegurar que ambos contrayentes en el momento de celebrar su matrimonio les resultó de aplicación la ley personal común, que fue la que obedece a su vecindad civil. En este sentido, las partes tienen vecindad civil en Aragón al cumplir con el requisito que dispone el apartado 5 del artículo 14 del C.C.: “*por residencia continuada de diez años, sin declaración en contrario durante este plazo [...]*”. Como consecuencia de que la ley personal de los cónyuges en cuanto a su matrimonio era la aragonesa, y que no pactaron en capitulaciones matrimoniales otro régimen económico matrimonial, ha resultado de aplicación el régimen consorcial aragonés. Dicho régimen, regulado en el artículo 193 apartado 2 y en el título IV del CDFA, rige en defecto de pacto entre las partes en Aragón, teniendo en cuenta que en Aragón existe libertad civil en materia de pactos, conforme al principio “*standum est chartae*”, que más adelante comentaremos.

Una vez conocido el régimen económico matrimonial aplicable, procedemos a aplicar las reglas sobre la disolución, liquidación y división del consorcio. Para ello, hay que tener en cuenta dos aspectos sobre la disolución del consorcio conyugal. Por un lado, la liquidación de los bienes, derechos y obligaciones que han existido durante la vigencia del matrimonio en común para ambos ex cónyuges, no requiere de un plazo determinado para instarla, sino que tras la disolución del consorcio puede transcurrir el tiempo que las partes necesiten para que se lleve a cabo el proceso liquidatorio. Y, por otro lado, la situación en la que se encuentra la comunidad de bienes resultante entre la disolución y la liquidación de la misma, a la que se refieren como “*post- consorcial*”⁶, o

⁶ CALATAYUD LASIERRA, ADOLFO, en “*La Liquidación del Consorcio Conyugal Aragonés*”, pp. 68.

bien como establece la Ley “*La comunidad que continúa tras la disolución*” artículos 250 y ss. CDFA. En esta situación, los ex cónyuges, se regirán por las normas establecidas para el régimen de separación de bienes conforme al artículo 248 CDFA. Además, al ostentar la titularidad plena sobre los bienes, pueden disponer de los mismos sin necesidad de llevar a cabo la liquidación y división del patrimonio conyugal. Sin embargo, conforme al artículo 250 CDFA, los frutos y rendimientos que se deriven de los bienes comunes, tendrán que ingresarse en el patrimonio común a ambos, ya sea por arrendamiento, enajenación, accesiones o reintegros de los mismos. No obstante, aunque la situación de la comunidad que continúa tras la disolución, permita disponer de los bienes sin necesidad de liquidar, es forma lógica, que el hecho de instar la disolución del consorcio conyugal, conlleva la liquidación, de forma más o menos inmediata.

Por tanto, omitiendo la situación de la comunidad que continúa tras la disolución, nos adentramos en el proceso liquidatorio y divisorio del consorcio, regulado en los artículos 258 y ss. CDFA. Este proceso, se lleva a cabo sobre los bienes y deudas comunes al matrimonio, componiéndose de activo y pasivo. Además, nuestro derecho se caracteriza por la flexibilidad a la hora de establecer pactos entre las partes, haciendo alusión al principio de *standum est chartae*⁷, permitiendo que los bienes privativos de cada uno de los cónyuges puedan ser utilizados en el proceso de liquidación y división del consorcio para saldar aquéllas deudas entre las partes, o el hecho de incluir en el consorcio conyugal, bienes que pertenecen al matrimonio pero que se encuentran fuera del consorcio por haber sido adquiridos antes de constituir la comunidad consorcial. En esta línea, el artículo 3 del CDFA, dispone lo que se entiende por el principio utilizado en derecho aragonés, *standum est chartae*, del siguiente modo: “*se estará, en juicio y fuera de él, a la voluntad de los otorgantes, expresada en pactos o disposiciones, siempre que no resulte de imposible cumplimiento o sea contraria a la Constitución o a las normas imperativas del Derecho aragonés.*”

Asimismo, tal y como apunta la profesora María del Carmen Bayod López⁸, la gestión del activo y el pasivo de los bienes consorciales puede ser modificada en virtud

⁷ DELGADO ECHEVARRIA, Jesús en “*El Justicia Jimeno Pérez de Salanova, experto en Fuero y Derecho*” en el Segundo Encuentro de estudios sobre el Justicia de Aragón, editado por El Justicia de Aragón, Zaragoza, 2002, pp. 84 y 85.

⁸BAYOD LÓPEZ, MARÍA DEL CARMEN. Profesora Titular de Derecho civil de la Universidad de Zaragoza, en el trabajo “*Algunas cuestiones prácticas en materia de derecho civil aragonés*” pp. 21.

de la voluntad de las partes, aplicándose de manera supletoria la regulación de la gestión del inventario del CDFA. A tal respecto, los cónyuges pueden modificar, ampliar o restringir mediante escritura pública, la comunidad consorcial en el sentido de darle a los bienes que el CDFA califica como privativos (art. 211 y 211 CDFA), el carácter de consorciales, así como los bienes que la ley dispone como comunes (art. 210 CDFA), trasladarlos al patrimonio común con la condición de bienes privativos.

Siguiendo con la división del consorcio conyugal, se observan grandes similitudes con la partición hereditaria, ya que la misma también pone fin a una comunidad patrimonial que tienen en común dos o más personas, sin que recaiga sobre bienes determinados y, por ello, el artículo 270 CDFA dispone como régimen supletorio, la regulación aplicable a la liquidación y partición de la comunidad hereditaria. Haciendo alusión al término de comunidad *post consorcial*, diríamos que la liquidación da por finalizada la comunidad *post consorcial*, y que no se trata de un acto de disposición de los bienes consorciales, sino que consiste en convertir la cuota que los cónyuges tienen sobre el patrimonio común, en el pleno dominio sobre bienes determinados.

Posteriormente, se procede a ejercitar el derecho a la división del patrimonio entre ambos ex cónyuges. Serán los mismos, o en cualquier caso, aquéllas personas que habilita el CDFA en su artículo 359, quiénes podrán ejercitar tal derecho, considerado irrenunciable por entrar en conflicto derechos de terceros.

En esta última línea, también se entra a valorar los derechos de crédito que tienen ciertos acreedores contra la masa consorcial. La normativa no aprecia el derecho a que los acreedores soliciten la liquidación y división del patrimonio conyugal, tal y como se desprende del artículo 259 CDFA, sin perjuicio de conservar sus derechos de crédito, pudiendo hacerlos efectivos a través del embargo de los bienes.

Seguidamente, proceden los solicitantes, estando habilitados para ello según el artículo 258 y ss. CDFA, a la práctica de la liquidación y división del consorcio conyugal mediante las siguientes **fases**:

Se establece en el artículo 261 CDFA, como paso previo para saber qué bienes existen en el patrimonio de los cónyuges, realizar un *inventario* del activo y el pasivo del patrimonio común una vez disuelto el consorcio. En este punto, cabe tener en cuenta

la presunción de comunidad, por la cual aquellos bienes que no puedan justificar su carácter privativo se presumirán comunes, así como aquellas adquisiciones a título oneroso que se hayan adquirido una vez constituido el consorcio conyugal, se presumirá que se han adquirido a cuenta del caudal común, todo ello fundamentado en el artículo 217 CDFA.

En el caso de los solicitantes, tal y como se ha expresado en el apartado de Hechos, el inventario del patrimonio común se ha dividido en dos partes: activo y pasivo.

Con respecto al Activo lo componen:

- a) Todos los bienes y derechos que se hallan a disposición de los ex cónyuges al formalizar el inventario y, además, aquellos bienes que, como hemos señalado anteriormente puedan presumirse comunes. No obstante, el precepto 262 CDFA expresa que también deberán incluirse en el inventario aquellos bienes que en el momento de realizar el inventario no existan, pero que si constaban cuando se disolvió la comunidad matrimonial. En este caso, se considerará que aquel cónyuge que estuviera en poder de dichos bienes, es responsable de los mismos, de modo que, constituirá un débito del cónyuge deudor frente a la sociedad ganancial.

En cuanto a la valoración de los bienes inventariados, dado que no existen métodos específicos, se atenderá al valor de mercado⁹ en el momento de la liquidación, sin perjuicio de las comprobaciones administrativas posteriores que puedan derivarse.

- b) Los créditos que queden vigentes de la comunidad contra terceros, serán aquellas deudas que un tercero tenga que devolver a los cónyuges, es a lo que nos referimos como frutos y rendimientos de los bienes, siendo comunes o privativos. En este caso, los frutos derivados de los bienes ya sean privativos o comunes, tendrán la consideración de rendimientos comunes mientras esté vigente el consorcio conyugal, sin embargo, será

⁹ CALATAYUD LASIERRA, ADOLFO. Notario del Ilustre Colegio de Notarios de Aragón, participando como Ponente en la conferencia denominada “*La Liquidación del Consorcio Conyugal Aragonés*”, en Zaragoza a 14 de noviembre de 2006.

en el momento de la disolución del mismo cuando únicamente los rendimientos que procedan de los bienes comunes, se integren en la comunidad *post consorcial*, de conformidad con el artículo 250 CDFA.

- c) Derechos de reembolso a favor de la comunidad consorcial frente a los cónyuges, es decir, contra sus bienes privativos. En este caso, nos encontramos con la que fue la vivienda habitual de los ex cónyuges, siendo bien privativo de D. Mariano, antes de constituir el consorcio conyugal, pero financiada a través de préstamos hipotecarios con caudal común. Para ello, se tendrá que devolver a la comunidad el importe actualizado de las cantidades en las cuales se ha producido el enriquecimiento, teniendo en cuenta las actualizaciones del IPC.

Con respecto al Pasivo_regulado en el artículo 263 CDFA, se incluyen las siguientes partidas:

- a) Las deudas pendientes de cargo o responsabilidad de la comunidad
- b) Se entienden como obligaciones de la comunidad conyugal, aquellos reembolsos que el consorcio conyugal debe reintegrar a los cónyuges que aportaron en su momento, bienes privativos a la comunidad conyugal

A pesar de no constar pasivo en la sociedad conyugal de los solicitantes, es necesario mencionar que en este último punto, la DGT de Aragón, en su resolución de 4 de diciembre de 2002, vigila si el derecho de reintegro se hace efectivo por la comunidad, y fija como criterios que el importe del valor a reintegrar consista en el importe del valor que tenían los bienes en el momento de la aportación, con su correcta actualización monetaria al tiempo de la liquidación.

Por otro lado, nos adentramos en el proceso de la liquidación y división del consorcio conyugal, llegando a la segunda fase, que consiste en la ***liquidación ordinaria***:

Se trata del conjunto de operaciones a través de las cuales se resuelve aquellas relaciones jurídicas que quedan pendientes, como paso previo a la posterior división y reparto de los bienes del patrimonio común entre los ex cónyuges.

Se entiende además que estamos ante una liquidación ordinaria porque el conjunto de bienes y derechos que compone el activo consorcial es superior al pasivo, al contrario de lo que ocurriría si hablamos de liquidación concursal, es decir, cuando el Activo que aparece en el inventario no es suficiente para saldar las obligaciones que constan en el Pasivo.

En este punto, y no constando pasivo, se procede a la división y adjudicación de los bienes del patrimonio común, según lo dispuesto por los cónyuges en el convenio regulador y que se plasma en los hechos del presente.

División y adjudicación de los bienes. Una vez realizado todo el proceso, llegamos a la fase de la adjudicación a los cónyuges, de lo que quedare en el patrimonio común.

Como práctica frecuente en nuestro derecho aragonés, se lleva a cabo la división de los bienes comunes por mitad, sin perjuicio de la libertad civil que permite nuestro ordenamiento, de variar el porcentaje de división en capitulaciones matrimoniales.

En este sentido, ha existido un debate de opinión acerca de esta posibilidad, dado que la STS de 3 de febrero de 2006, niega la circunstancia de pactar la forma de liquidar la comunidad conyugal sin haberse disuelto previamente. Desde el punto de vista del Notario D. Adolfo Calatayud Sierra¹⁰ se entiende que no hay problema alguno al ser de aplicación el principio *standum est chartae*. Sin embargo, sí es necesario precisar que si se dispone un porcentaje diferente al 50 % para cada cónyuge, o la atribución de determinados bienes a uno u otro cónyuge, éste pacto tendrá la consideración de acto susceptible de ser capitulado, lo cual conlleva una serie de requisitos como es la elevación a escritura pública de dicho acto.

En este momento, se comienza con la división o partición. Hasta ahora, para el análisis de la disolución del consorcio conyugal, han sido de aplicación los preceptos correspondientes al Libro Segundo del CDFA correspondiente a Derecho de la familia, si bien, el propio Código en su artículo 270 establece como regulación supletoria para la liquidación y división, las normas partición de la comunidad hereditaria reguladas en el C.C. y en el Libro Tercero, capítulo sexto Sección 2ª CDFA.

¹⁰ Notario del Ilustre Colegio de Notarios de Aragón, participando como Ponente en la conferencia denominada “La Liquidación del Consorcio Conyugal Aragonés”, en Zaragoza a 14 de noviembre de 2006, pp. 90.

Por todo ello, debemos tener en cuenta ambas regulaciones, CDFA y C.C. para determinar las reglas de la división o partición del patrimonio consorcial. Veamos qué preceptos son aplicables al caso:

- ❖ El artículo 1061 C.C. el cual regula que, se ha de guardar la posible igualdad, realizando lotes iguales o bien, adjudicando cosas de la misma naturaleza, calidad y especie. Cabe considerar que dicha norma no es de carácter imperativo, y que teniendo en cuenta la libertad civil de pacto en el derecho aragonés, los cónyuges podrán, mediante la liquidación ordinaria, establecer el porcentaje de adjudicación que ellos consideren.
- ❖ Artículo 1062 C.C., se refiere, por ejemplo a la circunstancia que acompaña a la vivienda habitual, dado que suele llevar aparejado el trastero y una o dos plazas de garaje. En este sentido, el artículo del C.C. considera que cuando un bien, sea indivisible o su división produzca una minoración del valor, podrá adjudicarse a uno de los cónyuges, abonando el otro cónyuge el exceso de dinero. En este punto, nos referimos a lo que conocemos como excesos de adjudicación, que se han puesto de manifiesto en la división del patrimonio consorcial de los solicitantes y que más adelante trataremos jurídica y tributariamente.
- ❖ El artículo 1067 C.C., regula el retracto que correspondería al cónyuge, en caso de que el otro cónyuge vendiera su cuota en el patrimonio aún pendiente de liquidar, en el plazo de un mes a contar desde que tengan conocimiento.
- ❖ Por último, los artículos 1073 y ss. C.C., con arreglo a los cuales se regula la rescisión con respecto a la división por lesión. Sobre la rescisión cabe decir que se trata de una acción renunciable, teniendo en cuenta que será necesario para su renuncia declaración expresa, no bastando con una declaración genérica¹¹.

III. Efectos tributarios de la pensión compensatoria y de alimentos

¹¹ CALATAYUD LASIERRA, ADOLFO. Notario del Ilustre Colegio de Notarios de Aragón, participando como Ponente en la conferencia denominada “*La Liquidación del Consorcio Conyugal Aragonés*”, en Zaragoza a 14 de noviembre de 2006, pp. 92.

Comenzando con la pensión compensatoria y desde un punto de vista fiscal, hay que diferenciar entre quien paga y quien recibe dicha pensión, ya que se establece un tratamiento fiscal para cada cónyuge, dependiendo de las circunstancias.

Al tratarse de una pensión compensatoria de pago único por importe de 30.000 euros, y establecida por decisión judicial, la misma tendrá para las partes, los siguientes efectos:

- Con respecto al pagador (D. Mariano), según lo dispuesto en el artículo 55 LIRPF, las cantidades satisfechas en concepto de pensión compensatoria por decisión judicial, reducirán la base imponible general, al ser sustituida por un pago único. La base liquidable general no puede resultar negativa como consecuencia de practicar dicha reducción. El exceso de dicha reducción que no haya podido minorar la base imponible general puede minorar la base imponible del ahorro, sin que tampoco pueda resultar negativa¹².

En esta línea, al aplicar dichas reducciones, la base liquidable general no puede resultar negativa, salvo cuando lo sea la base imponible general, por ser sus componentes negativos superiores a los positivos. Ante esta situación, no podrá aplicarse ninguna reducción. En el caso de que la base liquidable general resultase negativa, en los supuestos mencionados, el importe podrá ser compensado con las bases liquidables generales positivas que se vayan a obtener en los cuatro años siguientes. Conforme a lo establecido en el artículo 50 LIRPF, dicha compensación se realizará en la cuantía máxima permitida en cada uno de los ejercicios siguientes, sin que pueda practicarse fuera del plazo de los cuatro años siguientes, mediante la acumulación a bases imponibles generales negativas de los años siguientes.

- Con respecto a Doña Eugenia, la pensión compensatoria que recibe de D. Mariano, obtiene una renta que tributará en el IRPF. Como bien es sabido, el artículo 6 del LIRPF establece como hechos imponibles que generan una obtención de renta por el contribuyente: a) los rendimientos de trabajo b) los rendimientos de capital c) los rendimientos de actividades económicas d) las ganancias y pérdidas patrimoniales, e) las imputaciones de renta establecidas por

¹² Memento práctico de fiscal. Año 2018. Francis Lefebvre. IRPF: PROCEDIMIENTO DE LIQUIDACIÓN. Pp. 361

la normativa. Conforme al artículo 17.2.f) LIRPF, las pensiones compensatorias recibidas del cónyuge, serán consideradas como rendimientos de trabajo para quien las obtiene, teniendo en cuenta que no estamos ante ninguna de las circunstancias de exención del artículo 7 LIRPF. Además, así lo ha establecido la resolución del TEAC de 30 de noviembre de 2013, donde deja de lado lo que se entendía anteriormente, para determinar que la pensión compensatoria es una *“contraprestación o utilidad que deriva del trabajo para la casa o para el otro cónyuge, excluyendo su calificación como ganancia patrimonial, toda vez que ésta cede ante la calificación de la renta como rendimiento del trabajo en este caso”*. Cabe apreciar que las cantidades satisfechas en compensación o reparación de complementos salariales, pensiones o anualidades de duración indefinida o por modificación de las condiciones de trabajo, se considerarán rendimientos obtenidos de forma notoriamente irregular en el tiempo (art. 12.1 e) RIRPF), que tributarán en la base imponible general. A este tenor, hay que tener en cuenta que dichos rendimientos, obtenidos de forma notoriamente irregular, pueden ser objeto de reducción (artículo 18.2 LIRPF). Dicha reducción será del 30 % de los rendimientos obtenidos, únicamente cuando los mismos, se imputen en un único periodo impositivo, es decir, cuando el pago único sustituya la pensión compensatoria a favor del cónyuge (DGT CV 13-1-09.) Por ello, para que pueda ser de aplicación dicha reducción, la cuantía íntegra de los rendimientos de trabajo obtenidos de forma notoriamente irregular, tiene como límite 300.000,00 euros anuales.

Por otro lado, con respecto a la pensión de alimentos a favor de las hijas, fijada en 300 euros para cada una de ellas, tendrá las siguientes particularidades fiscales:

- En el caso de los receptores, tal y como se ha establecido en el apartado anterior, la pensión constituiría un rendimiento de trabajo, sin embargo, al tratarse de una pensión de los progenitores a favor de sus hijas destinada a la alimentación y educación determinada por una decisión judicial, estarán exentas en el IRPF, en virtud del artículo 7 k) LIRPF.
- Por otro lado, D. Mariano, según lo dispuesto en el artículo 55 LIRPF, no tendrá derecho a reducirse la base imponible general en el importe de las anualidades de alimentos, por no constituir una renta para las hijas. Sin embargo, cuando su importe sea inferior a la base liquidable general, se aplicará la escala establecida

en el artículo 63.1.1º, y la escala complementaria separadamente al importe de las anualidades por alimentos y el resto de la base liquidable general, siempre y cuando, no tenga derecho al mínimo por descendientes respecto a sus hijas. Este tratamiento, supone una reducción en el tipo medio de gravamen de D. Mariano, derivada de la progresividad del impuesto. Además, el mínimo personal y familiar se incrementa en 1.980 euros anuales, sin dar lugar a que la base liquidable general se encuentre negativa como consecuencia de tal minoración.

En definitiva, al no poder reducir dichas cantidades de su base imponible, no se acumularán a las demás rentas en el momento de aplicar el tipo de gravamen, resultando como consecuencia de la progresividad del impuesto, una menor cuota. Esto se debe a que se acude a la tabla progresiva que determina el tipo del impuesto con dos importes, la parte respectiva a la anualidad por alimentos y el resto de la base por otro, lo cual conlleva la ruptura de la progresividad y con ello, se minora la tributación en virtud de la Base Imponible.

- En cuanto a Doña Eugenia, no podrá incluir tales anualidades a la tributación conjunta, pues se encuentran, como ya hemos adelantado, exentas de tributación.

IV. Efectos tributarios de la disolución y liquidación del consorcio conyugal

Una vez visto en totalidad el ámbito civil de la disolución, liquidación y división del consorcio conyugal, podemos observar que, por la propia naturaleza de la extinción de condominio, dicha operación es susceptible de sujeción, en un principio, a la tributación de ITPOAJD, IIVTNU, IRPF. Ahora bien, en el presente apartado, procedemos a analizar sus implicaciones fiscales en cada uno de los impuestos citados, así como con respecto a los cónyuges.

A causa de la disolución del consorcio, y en virtud del porcentaje de participación de cada uno de ellos, es decir, el 47 por ciento del patrimonio total para D.Mariano y el restante, 53 por ciento, para Dña. Eugenia, se adjudican a los mismos: la vivienda habitual, el vehículo mercedes y la cuenta corriente, que conforme al principio de *standum est chartae*, han tenido la libertad de distribuir. Estas adjudicaciones desprenden las siguientes particularidades tributarias para cada una de las partes:

Por un lado, D. Mariano hace entrega de su porcentaje de participación (50 por ciento) sobre la vivienda habitual a favor de la copropietaria doña Eugenia, adjudicándose de este modo el cien por cien de la titularidad del bien inmueble. Esto es debido al carácter indivisible de la vivienda, tal y como se expresa en el artículo 1062 CC que entiende que un bien tiene carácter indivisible cuando la cosa desmerezca por su división, ante lo que dispone que podrá adjudicarse en su totalidad a una de las partes, y como contraprestación compensar a la otra en dinero por el exceso. De ello, resulta necesario advertir que el carácter indivisible del inmueble es una presunción *iuris tantum*, según la consulta de la DGT de 5 de octubre de 1999, por lo tanto, corresponderá a la Administración Tributaria el *onus probandi*.

Efectos tributarios para D. Mariano de la entrega de la vivienda habitual a Don Mariano:

- IRPF:

La Ley IRPF, en concreto el artículo 33.1, determina que existe ganancia o pérdida patrimonial cuando exista alguna variación en el valor del patrimonio del contribuyente puesto de manifiesto con ocasión de cualquier alteración en la composición de aquel, salvo que por la Ley se califiquen como rendimientos. Sin embargo, en su apartado 2 establece que no existirá alteración patrimonial en: a) división de la cosa común b) en la disolución de la sociedad de gananciales c) en la disolución de las comunidades de bienes [...]. Es importante considerar que la norma añade que, estos últimos supuestos no darán lugar a una actualización de los valores de los bienes recibidos. Esto es debido a que los bienes ya formaban parte de su patrimonio, produciéndose en este caso una especificación o concreción de las cuotas indivisas de los comuneros. De este modo, si la adjudicación se limita a atribuir a cada uno de los cónyuges su porcentaje de participación, la norma establece que no existe alteración patrimonial, incluso cuando el valor del bien se haya incrementado. A *sensu contrario*, si se atribuye a uno de los cónyuges, bienes o derechos por valor mayor que el que le correspondería por su cuota de titularidad de la sociedad consorcial, nos encontramos ante una alteración patrimonial, generándose una ganancia o pérdida patrimonial.

Es por esto que, conforme a la resolución del TEAC número 02488/2017/00/00, de 7 de junio de 2018, se analiza estas circunstancias estableciendo unos criterios,

dependiendo del incremento de valor del inmueble en el momento de la extinción del condominio y al mantenimiento de la cuota de titularidad, tal y como estaba establecida durante la vigencia del matrimonio. Por ello, nos encontramos ante el supuesto de que la vivienda habitual, en la fecha de extinción del condominio tenía un valor mayor con respecto al que ostentaba cuando se constituyó, y al resultar un bien indivisible o que desmerece mucho con la división (artículo 1.062 CC.), se adjudica en su totalidad a favor de Doña Eugenia, con la obligación de compensar al otro copropietario en metálico.

Ante esta situación, el TEAC afirma que existe un exceso de adjudicación a favor de cónyuge que se queda con el bien inmueble, y compensa en metálico al otro. Esto quiere decir, que el cónyuge al que se le compensa el exceso, D. Mariano, por transmitir su cuota indivisa de participación en el inmueble, se produce una alteración en la composición de su patrimonio, y como consecuencia de que el valor del inmueble ha experimentado un incremento, se genera en D. Mariano una ganancia patrimonial a título oneroso. Dicha ganancia se calculará en la forma prevista en los artículos 34 y siguientes de LIRPF, esto es, diferencia entre el valor de transmisión y de adquisición de la parte transmitida. El importe de la ganancia se integrará en la base imponible del ahorro, en la forma establecida en el artículo 49 LIRPF. Así se dispone en la Resolución Vinculante DGT V0621-17 de 09 de marzo de 2017.

Efectos tributarios en IIVTNU, Plusvalía municipal:

La norma en su artículo 104 LHL establece la no sujeción al impuesto para aquellos casos en los que se lleven a cabo transmisiones entre cónyuges, como consecuencia del cumplimiento de sentencia nulidad, separación o divorcio matrimonial, independientemente del régimen económico que tengan establecido, así se expone en la Resolución Vinculante DGT V3457-15 de 12 de noviembre de 2015. No obstante, es importante precisar en qué casos se aplica este supuesto.

Por un lado, en aquellas circunstancias en las que la extinción del consorcio suponga que los bienes y derechos se atribuyan al cónyuge en función de su participación en la comunidad, sin que se produzca un exceso de adjudicación, estaríamos ante un efecto declarativo, y no de transmisión de dominio, por mantener la cuota que tenía previamente a la extinción del condominio. Por lo tanto, no se tendría

por constituido el hecho imponible del IIVTNU, y por consiguiente, no estaría sujeta al mismo.

En cambio, si el bien es indivisible conforme a lo dispuesto en el artículo 1062 Cc, y como ya hemos adelantado que ocurre con la vivienda habitual del matrimonio que se adjudica en su totalidad a Doña Eugenia, compensando a Don Mariano, se entiende que no da lugar a una transmisión, y por tanto, tampoco se devengaría el impuesto municipal.

En cualquier caso, si el exceso de adjudicación no es causado por las causas mencionadas, estaríamos ante un supuesto sujeto al IIVTNU, según indica la Consulta Vinculante DGT 1479-17 de 12 de junio del siguiente modo: *“Sólo cuando el exceso de adjudicación hubiera podido evitarse o minorarse con una adjudicación distinta de los bienes, existiría una transmisión de la propiedad y, como consecuencia, se produciría la sujeción a IIVTNU.”*

Sin embargo, a pesar de que no se genere la sujeción a la Plusvalía municipal, habrá que tener en cuenta que en una posterior transmisión sujeta a dicho impuesto, y en consideración al cómputo del periodo de generación del incremento del valor del terreno urbano para la determinación de la base imponible, será el de la fecha de adquisición originaria, es decir, cuando los cónyuges, a través del consorcio conyugal, adquirieron la vivienda que constituyó el domicilio familiar durante la vigencia del matrimonio. Esto se debe a que, las transmisiones derivadas de operaciones que no generan el devengo del impuesto de plusvalía municipal, no interrumpen el periodo en el que se ve incrementado su valor.¹³

Efectos tributarios para Doña Eugenia al recibir la vivienda habitual en su totalidad:

- ITPAJD:

Se contempla, que en el documento de disolución y liquidación de consorciales se desprenden varias convenciones sujetas al impuesto de manera separada, tal y como se dispone en el artículo 4 de LITPOYAJD. Por ende, podemos afirmar que existen en el presente supuesto, dos convenciones distintas: por un lado, la disolución de la

¹³ Análisis doctrinal de los efectos fiscales de la extinción de condominio de 2 de febrero de 2017. Iberley.

comunidad de bienes y, un exceso de adjudicación por otro lado. Así lo dispone además, la Resolución Vinculante DGT V0717-18 de 16 de marzo de 2018.

❖ En cuanto a la disolución del consorcio:

Cuando nos encontramos con bienes inmuebles susceptibles de inscripción en el Registro de la Propiedad, hay que distinguir si la disolución del consorcio se realiza mediante escritura pública o a través de resolución judicial inscribible. En nuestro caso, en virtud del artículo 45 I.B.3), se establece la exención en TPO por tratarse de una adjudicación a favor de los cónyuges como consecuencia de la disolución del condominio. No obstante, al realizarse mediante escritura pública y haber un exceso de adjudicación procedente de la atribución del cien por cien del inmueble a favor de Doña Eugenia, con abono en metálico a Don Mariano, la operación está sujeta a la cuota gradual de AJD, por concurrir los requisitos establecidos en el artículo 31.2 TRLITPOYAJD que son: a) tratarse de una primera copia; b) Tener por objeto cantidad valuable; c) contener un acto inscribible en el RP; d) no estar sujeto al ISD ni a Operaciones Societarias.

❖ Con respecto al exceso de adjudicación:

Como se ha adelantado previamente, el carácter indivisible de un bien inmueble permite su adjudicación total a una de las partes para que no desmerezca por su división, y como contraprestación a esta adjudicación, se compensa al otro copropietario en metálico, por haber cedido o transmitido el bien inmueble de manera adicional a la cuota de participación que ostentaba en un principio.

El artículo 7 LITPOYAJD, establece los supuestos de hecho que están sujetos a la modalidad de TPO, entre los cuales, y ateniéndonos a nuestro supuesto, destacaríamos el apartado 2 B) en el que se especifica que se considerará Transmisión Patrimonial Onerosa, el exceso de adjudicación declarado. Sin embargo, no se considera exceso cuando se haya realizado de forma inevitable por el carácter indivisible del bien inmueble, según el artículo 1062 (primero) del C.C.

En este sentido, ha sido objeto de discusión, si el exceso de adjudicación compensado a través de una contraprestación en metálico a favor del otro copropietario, constituye un hecho imponible de TPO, o por el contrario, si se trata de un supuesto no sujeto a la modalidad de TPO, y por tanto, susceptible de tributación por la cuota

gradual de AJD, siempre que se cumplan los requisitos del artículo 31.2 TRITPOYAJD.

El TEAC, en su resolución de 17 de septiembre de 2015 fijando doctrina, afirma que la obligación de compensar al otro copropietario no constituye un exceso de adjudicación, sino la consecuencia obligatoria e inevitable de la indivisibilidad de la cosa común, y por tanto no está sujeta a la modalidad de TPO. Por consiguiente, no constando ninguna incompatibilidad de las establecidas en el artículo 31.2 TRLITPOYAJD, por tratarse de una primera copia de escritura pública de un bien inmueble inscribible en el Registro de la Propiedad, que tiene además, objeto de cosa valuable, estamos ante un supuesto de sujeción a la modalidad de AJD. En definitiva, para que un exceso de adjudicación no tribute por TPO, será necesaria la compensación en metálico.

En referencia a la determinación de la base imponible en AJD en los supuestos de extinción de condominio, es necesario matizar que una reciente STS nº 3634/2018, con fecha 9 de octubre de 2018, ha fijado como doctrina que, la extinción del consorcio, con adjudicación a uno de los cónyuges comuneros de un bien indivisible física y jurídicamente, teniendo en cuenta que el cónyuge ya disponía del otro 50 %, como consecuencia de su participación en la comunidad, puede ser susceptible de gravamen bajo la modalidad de AJD, cuando se formalice mediante escritura pública notarial, constituyendo la Base Imponible, la parte correspondiente al valor del inmueble correspondiente al cónyuge cuya participación cesa en virtud de dicha operación, es decir, el cincuenta por ciento del valor del inmueble (100.000,00 euros), que deberá tributar al tipo que establece la comunidad autónoma de Aragón en el artículo 122-1 de la Orden HAP/1831/2018, al 1,5 por ciento.

Cabe apreciar, que si por el contrario no se produce compensación porque D. Mariano renuncia a la misma, estaríamos ante un hecho imponible de ISD, considerándose como una donación de la parte alícuota de Don Mariano sobre la totalidad del valor del bien inmueble. Es decir, que la adjudicación se produzca a título gratuito o lucrativo, conllevará tributar como una donación por el ISD, del mismo modo, conforme a la normativa autonómica de Aragón.

Además, la normativa autonómica establece que quien reciba “*inter vivos*” un bien inmueble que se encuentre situado en Aragón, deberá tributar por este concepto. El devengo comenzará el día en que se formaliza el acto o contrato, y la base imponible la determinará el valor neto del bien.

Lo que sí que es necesario, es que se disuelva totalmente la comunidad de bienes, es decir, que la vivienda habitual como bien indivisible se adjudique íntegramente a un comunero, porque en caso contrario, se consideraría que nos encontramos ante una “*transmisión de cuotas*”, la cual sí tributa. Así se dispone en la Resolución Vinculante de DGT V2269-15 de 17 de julio de 2015.

Efectos tributarios en el IRPF:

En caso de realizarse una transmisión futura de la vivienda habitual por parte de Doña Eugenia a un tercero, se generará en ella, una ganancia o pérdida patrimonial motivada por una alteración en la composición de su patrimonio, lo cual dará lugar a una actualización del valor del inmueble, de conformidad con el apartado 1 del artículo 33 de LIRPF, y como así lo dispone la DGT en la resolución vinculante V0961-18 de 11 de abril de 2018.

El importe de la ganancia o pérdida patrimonial que se genere se determinará según lo dispuesto en el precepto 34 de LIRPF, por diferencia entre el valor de adquisición originario y el de transmisión, definidos en el artículo 35 LIRPF.

Efectos tributarios en el IIVTNU, Plusvalía municipal:

Del mismo modo que ocurre en el IRPF con respecto a Doña Eugenia, como consecuencia de la adjudicación de la vivienda habitual a la misma, a efectos de la plusvalía municipal, no estará sujeto a tributación por este impuesto en virtud del artículo 104 apartado 3 de la LHL, por cumplirse con el supuesto de hecho de la transmisión de un bien inmueble entre cónyuges como consecuencia del cumplimiento de una sentencia de divorcio matrimonial.

No obstante, cuando se genere el devengo del impuesto de plusvalía municipal para futuras transmisiones, habrá que tener en cuenta que el periodo en el que se pone de manifiesto el incremento del valor del bien, estará comprendido entre la fecha del

devengo del Impuesto que se liquide y la del devengo de la anterior transmisión de la propiedad del terreno que haya estado sujeta a la plusvalía municipal. Es decir, el periodo comenzará en la fecha en la que D. Mariano y Doña Eugenia adquirieron la vivienda en el año 1998, y no en la fecha en la que Doña Eugenia adquiere la mitad del inmueble como consecuencia de la disolución y liquidación de la sociedad consorcial¹⁴.

La cuenta corriente y el vehículo mercedes procedentes del patrimonio común, no tienen particularidad jurídico-tributaria alguna en este supuesto, por lo que se procederá mediante el procedimiento de la liquidación, a distribuir ambos bienes a favor de D. Mariano.

Finalmente, tras el proceso de liquidación del consorcio conyugal, podemos asegurar que no subsisten bienes ni deudas pendientes, por lo que la liquidación del consorcio se ha realizado correctamente.

E. CONCLUSIONES

Como compendio del dictamen realizado, y en respuesta a las cuestiones planteadas por los solicitantes Don Mariano y Doña Eugenia con respecto a la implicación fiscal de la disolución de la sociedad de consorciales que tenían en común, debemos concluir con las siguientes consideraciones:

PRIMERA.- La pensión compensatoria a favor de Doña Eugenia es causa del desequilibrio económico que le ha supuesto la ruptura del nexo conyugal, por empeorar su situación anterior a la que tenía antes de celebrarse el matrimonio.

La pensión de alimentos a favor de las hijas menores del matrimonio, es una obligación legal y personal del progenitor establecida por decisión judicial en 300 euros para cada una de ellas. Dicha pensión, se satisfará hasta que las hijas cumplan la mayoría de edad. No obstante, si no tuvieran independencia económica, el CDFA establece el límite de veintiséis años para cesar la pensión de alimentos, sin perjuicio de que lo puedan reclamar las hijas posteriormente.

¹⁴ *Op. Cit.* Consulta Vinculante DGT V0961-18 de 11 de abril de 2018.

SEGUNDA.- Que a través de la disolución y liquidación del consorcio conyugal de los solicitantes, se ha procedido a adjudicar la vivienda habitual en su totalidad a Doña Eugenia, y por otro lado, la cuenta corriente y el coche a Don Mariano, según las normas establecidas al efecto en el CDFA y en lo que respecta a la división, conforme a la normativa de la partición sucesoria del Cc.

TERCERA.- La pensión compensatoria satisfecha por Don Mariano a favor de Doña Eugenia a través de un pago único y establecido por decisión judicial, permite al pagador de la misma reducirse la base imponible general en dicha cantidad. Por lo tanto, se ha optado por la modalidad de pago único para evitar un mayor coste tributario.

Para la receptora, constituirá un rendimiento de trabajo obtenido de forma notoriamente irregular, y será de aplicación una reducción del 30 %, dado que no supera la cifra de 300.000 euros anuales en rendimientos de trabajo.

La pensión de alimentos supondrá para D. Mariano un beneficio fiscal consistente en una menor cuota por quebrar la progresividad propia del IRPF, y para las receptoras, en este caso, las hijas y Doña Eugenia, constituirán rentas exentas de tributación en el IRPF.

CUARTA.- La disolución del consorcio conyugal, está exenta de tributación en la modalidad TPO, lo que supone la sujeción a la otra modalidad del impuesto, AJD-DN, en su cuota variable para ambos solicitantes.

Como consecuencia de la adjudicación a Doña Eugenia del inmueble que constituía la vivienda habitual de los ex cónyuges, se ha generado en ella, un exceso de adjudicación que no tributa por TPO al estar sujeto pero exento del mismo, y por tratarse de un bien con carácter indivisible, según el Cc., que desmerece por su división. De este modo, se devenga el impuesto en la modalidad de AJD-DN en cuota variable por concurrir los requisitos que se establecen al efecto.

Con respecto a IRPF, y IIVTNU, en relación al bien recibido por Doña Eugenia, no conlleva tributación alguna, sino que el efecto fiscal se pondrá de manifiesto cuando se realicen futuras transmisiones. En este sentido, y con respecto al IRPF, se tributará por la ganancia o pérdida patrimonial generada teniendo en cuenta el valor actualizado en la fecha de la transmisión. Y por otro lado, en referencia al IIVTNU, el periodo de generación del incremento de valor del inmueble, comenzará en el momento que se

adquirió la propiedad conjuntamente a través del consorcio conyugal, y no en la fecha de la disolución de la misma que es cuando Doña Eugenia adquiere la mitad del bien que correspondía a Don Mariano.

Para D. Mariano, la transmisión de su porcentaje de participación sobre el inmueble a Doña Eugenia, ha supuesto una ganancia patrimonial, derivada de la actualización del valor del inmueble a fecha de disolución del consorcio conyugal, puesta de manifiesto en la compensación recibida por Doña Eugenia en pago de dicho porcentaje. La operación adjudicataria de la vivienda en sus dos variantes, es decir, con respecto a la entrega y al recibir la misma, no constituye hecho imponible en el IIVTNU.

Para finalizar, cabe apreciar que se ha propuesto como planteamiento de solución a las cuestiones planteadas que, la adjudicación de la vivienda habitual a favor de Doña Eugenia, no puede entenderse como justificación de que ya existe a su favor una compensación, y por tanto no tener derecho a la pensión compensatoria. Sino que, lo que se ha intentado evitar a través de la pensión compensatoria, y por otro lado, la adjudicación de la vivienda, ambas, a favor de Doña Eugenia, no es otra que eludir la tributación por transmisiones patrimoniales onerosas tributando al tipo de gravamen autonómico del ocho por ciento, por tratarse de un efecto patrimonial.

Esta es la opinión que emitimos como dictamen y que sometemos a otra mejor fundada en derecho, firmándola en Zaragoza a trece de diciembre de dos mil diecinueve.

Paula Pintos Lahuerta

BIBLIOGRAFÍA

APARICIO AUÑÓN, E. (1999). “*La pensión compensatoria*”, *Revista de Derecho de Familia: Doctrina, Jurisprudencia, Legislación*, nº 5. p. 31.

CALATAYUD LASIERRA, A., Decano del Colegio de Notarios de Aragón. “Liquidación del Consorcio Conyugal aragonés”.

CALLIZO LÓPEZ, M.^a Ángeles, “Obligación legal de alimentos respecto de los hijos mayores de edad: análisis del artículo 66 de la Ley 13/2006, de 27 de diciembre, de Derecho de la Persona”. *Revista de Derecho Civil Aragonés*, núm. 14, 2008, pp. 61-68.

FORCADA MIRANDA, F.J., Magistrado. “Liquidación del Consorcio Conyugal aragonés”.

MARTINEZ DE AGUIRRE ALDAZ, C. (2013). “Régimen común a la nulidad, separación y el divorcio”, en MARTINEZ DE AGUIRRE, C., PÉREZ ÁLVAREZ, M.A., DE PABLO CONTRERAS, P. (Coord.), *Curso de de Derecho civil, IV. Derecho de familia* (pp. 191-198). Editorial Colex, Madrid, p. 193.

SANCHO-ARROYO LÓPEZ, J., Abogado. “Liquidación del Consorcio Conyugal aragonés”.

SERRANO GARCÍA, J.A., “Manual de Derecho civil aragonés”, El Justicia de Aragón, Zaragoza, 2006.

ZARRALUQUI SÁNCHEZ-EZNARRIAGA, L. (2001). *La pensión compensatoria de la separación conyugal y el divorcio (naturaleza jurídica, determinación, transmisión y extinción)*, Editorial Lex Nova, Valladolid, p. 142.

JURISPRUDENCIA CONSULTADA

STSJ Aragón de 9 de mayo de 2014 (EDJ 2014/78321)

STSJ Aragón de 17 de junio de 2013 (EDJ 2013/131043)

STSJ Aragón de 9 de mayo de 2012 (EDJ 2012/120623)

STS 3634/2018 – Tribunal Supremo. Sala de lo Contencioso de fecha 9 de octubre de 2018.

STS 1659/2011 – Tribunal Supremo Sala de lo Civil de fecha 28 de marzo de 2011

CONSULTAS DGT

DGT V3457-15, de 12 de noviembre de 2015.

DGT V3635-15, de 20 de noviembre de 2015.

DGT V3694-15, de 24 de noviembre de 2015.

DGT V0239-16, de 21 de enero de 2016.

DGT V0906-16, de 10 de marzo de 2016.

DGT V2448-16, de 20 de julio de 2016.

DGT V0621-17 de 9 de marzo de 2017.

DGT V0961-18 de 11 de abril de 2018.

CONSULTAS WEB

CENDOJ; <http://www.poderjudicial.es/search/indexAN.jsp>

Notarios y Registradores; <https://www.notariosyregistradores.com/web/>

Dirección General de Tributos; <https://www.hacienda.gob.es/es-ES/Areas%20Tematicas/Impuestos/Direccion%20General%20de%20Tributos/Paginas/Direccion%20general%20de%20tributos.aspx>

Agencia General Tributaria; <https://www.agenciatributaria.es/>